

OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動2－ハイブリッド・ミスマッチ効果の無効化

30 October 2015

In brief

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動2は、ハイブリッド・ミスマッチの効果を無効化するための国内法上・租税条約上の措置を検討するものであり（報告書第1部（国内法関係）、報告書第2部（租税条約関係））、400頁を超える最終報告書にまとめられています。最終報告書は、2014年9月の第一次提言の勧告案を踏襲するものですが、新ルール実施の指針及び経過措置的取扱いに係る、より詳細なガイダンスが盛り込まれています。また、80に及ぶ設例では新たな課税ルールが利子等の支払いを含む取引においてどのように適用されるかを示しています。

なお、今回の最終報告書ではハイブリッド規制資本の取扱いは見送りとされ、貸し株を含む取引、CFC税制との調整等については一応の勧告案が提示されましたが、国内法の見直し等の更なる調整が今後の問題として残されています。

我が国では、2014年9月の第一次提言の勧告案を踏まえて、平成27年度税制改正により損金算入配当に係る外国子会社配当益金不算入制度の見直しが行われました。報告書第2部の勧告内容も、我が国の租税条約では既に対応済みとされています。 報告書第2部の勧告内容を取り込むための多国間協定（行動15）の締結の推進は、行動15で対応が図られることとされています。

In detail

1. 最終報告書の勧告の概要

ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化とは、金融商品や事業体に対する複数国間での税務上の取り扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用した税負担の軽減（二重非課税や長期にわたる課税繰延等）が多国籍企業によって行われている実態を踏まえ、国内法及びモデル租税条約の規定の見直しの勧告を行う目的で議論が進められて來たものです。グローバル化が進む企業の活動に対して、経済活動の実態に即した課税を行うため、各国制度の國際的一貫性の確立のBEPS対抗措置として、行動計画に盛り込まれました。

最終報告書の第1部（国内法関係）で、資産の移転を伴う取引（貸し株、レポ取引等）、輸入されたハイブリッド・ミスマッチ、CFC税制適用のもとでの支払等についても分析が進められ、勧告案の事例にも盛り込まれました。

行動2の勧告については、各国間の共通のアプローチの採用とし、グループ内でのハイブリッド規制資本より生ずるハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化の導入に関しては、第一次提言での勧告と同じく、各国の選択に委ねることとされています。

2. 国内法の改正に係る勧告の概要

国内法の改正では、ミスマッチの形態(D/NI、DD、間接的D/NI)及びハイブリッド取引の類型により(ハイブリッド金融商品、ハイブリッド主体間の支払い、ミスマッチの輸入)、“Linking rule”の適用の勧告を行っています。“Linking rule”は、主要規定(Primary rule)と防止規定(Defensive rule)に分かれ、ハイブリッド・ミスマッチが生じる場合には主要規定(Primary rule)が優先されるような制度となっています。このような優先適用のルールにより、同一の取引について二重課税が生じることが回避されます。“Linking rule”的適用は取引の動機や目的を考慮せずに、自動的に適用されます。

報告書では、各国間の国内法の整合性のとれた実施や、納税者の負担を最小限に留めるような効率的なルールの運用が重要であることを認識しており、ルールの適用における整合性を確保するために、共通の原則や用語の定義を置いています。

【最終報告書による国内法改正勧告の概要】

ミスマッチ	ハイブリッドの類型	国内法改正勧告	Linking rule	対象範囲
D/NI (Deduction/No Inclusion、支払者損金算入、受取者益金不算入)	ハイブリッド金融商品 - Hybrid Financial Instruments	・配当益金不算入制度の制限 ・源泉税の所得税額控除の制限	・支払者国で損金算入を否認 ・または、受取者国で益金算入	関連者間(資本関係25%以上等)取引、仕組取引
	無視される支払 - Disregarded payment	—	・支払者国で損金算入を否認 ・または、受取者国で益金算入	被支配グループ、仕組取引
	リバース・ハイブリッドへの支払い - Payments to Reverse Hybrid	・国外投資税制の整備 ・中間事業体の透明性の扱いを制限	・投資地国で損金算入を否認	被支配グループ(資本関係50%以上等)、仕組取引
DD(Double Deduction、支払いの二重控除)	ハイブリッド事業体の控除可能な支払い - Hybrid Entity Payments		・親会社での損金算入を否認 ・または、支払者国で損金算入を否認	対象は限定されない
	二重居住者の控除可能な支払い - Dual resident Payments		・居住者国で損金算入を否認	対象は限定されない
間接的な D/NI	ミスマッチの輸入- Imported Mismatches		・支払者国で損金算入を否認	被支配グループ(資本関係50%以上等)、仕組取引

3. 租税条約関係に係る勧告の概要

報告書の第2部(租税条約関係)では、双方居住者、課税上の透明体に関する措置、国内法上の取り扱いと租税条約との関係に関する勧告が盛り込まれています。

まず、租税条約上で双方居住者となる場合には、国内法の変更(国内法上は非居住者と扱う)により対応が可能であるとの勧告が行われています。次に、両国の国内法で扱いが異なる課税上の透明体は、所得の源泉地国が事業体の居住地国の取扱いに合わせて租税条約の特典付与の有無を決定する規定をモデル条約(2010年)の規定に追加することが勧告されています。最後に上記の国内法の改正と租税条約の関係について、国外所得免除方式を導入している国で損金算入配当の益金算入制度を導入した場合には二重課税の調整措置が必要であること、上記の国内法の改正は適切な文言で規定される限り、モデル条約の無差別条項に反しないことが明らかにされています。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動2(Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話 : 03-5251-2400(代表)

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@jp.pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@jp.pwc.com

ディレクター

荒井 優美子

080-1114-3832

yumiko.arai@jp.pwc.com

PwC税理士法人は、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国 におよぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細はwww.pwc.comをご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細はwww.pwc.com/structureをご覧ください。